

福祉経営会計の構造

著者	山本 正彦
雑誌名	東邦学誌
巻	34
号	2
ページ	93-108
発行年	2005-12-16
URL	http://id.nii.ac.jp/1532/00000086/

福祉経営会計の構造

山 本 正 彦

目 次

1. はじめに
2. 新会計基準のフレームワーク
 - (1) 新会計基準と経理規程の制定
 - (2) 新会計基準の基本理念とその展開
 - (3) 新会計基準の要約
3. 社会福祉法人会計の生成と発展
 - (1) 社会福祉法人の生成過程と措置委託制度
 - (2) 措置委託制度における会計システム
 - (3) 新しい社会福祉法人の生成
 - (4) 新しい社会福祉法人における会計概念
4. 福祉経営会計システムにおける計算構造
 - (1) 貸借対照表
 - (2) 資金収支計算書
 - (3) 事業活動収支計算書
5. むすびにかえて

1. はじめに

少子高齢化、生活の多様化、家族機能の希薄化等、社会福祉に大きな影を落としている。福祉需要も多様化の一途を辿り、社会福祉制度の有り様が現在問われている。社会福祉関連コストが増大し、そのコストをどのように負担していくのか、社会福祉施設の充実と人材の育成など社会福祉制度を維持していくためには、従来型の社会福祉政策からの脱却を余儀なくされているのが実情である。

このような状況下で、中央社会福祉審議会などでは新たな社会福祉のあり方を図るべく、市町村の役割重視、在宅福祉の充実、民間福祉サービスの育成、福祉の担い手の養成と確保等の方針を打ち出した。すなわち、戦後から今日に至るまでの社会福祉サービスは、公的施設不足を民間福祉施設でまかなっており、その見返りとして措置費や補助金や運営費として民間福祉施設に交付されてきた。そこでの公的業務は、かかる交付金が適正に使用されるよう、昭和51年制定の「社会福祉法人経理規程準則」（以下「経理規程準則」と称する）に沿って管理なり、行政指導なりを実施してきた。そして、こうした中央集権型の社会福祉制度の維持が困難になり、この分野での規制緩和が検討され、実施に移されたのである。市町村や民間活力を活用する、いわば地方分権型の社会福祉制度への方向転換がされつつある状況にある。

こうした新たな社会福祉のあり方は、社会福祉の世界に規制緩和・競争原理を導入することにより、多様でかつ効率的な社会福祉サービスの展開に繋がる。措置型福祉サービスから選択型福祉サービスへの転換がなされることになった。その端を切った制度の例が平成12年の介護保険制度の導入や障害者福祉施設などに見られる在宅サービスにほかならない¹⁾。

そこで、社会福祉サービスを受けようと思う人は、どのような施設なのか、いかなるサービスが受けられるのか等について選択をせまられることになる。そのためには、福祉施設の実体・福祉サービスの内容などを始めとする各種情報が選択のために必要になるとともに、利用者保護の観点からの法的整備が求められることになる²⁾。

以下、福祉経営における計算書類を作成するための法的整備の一貫として、平成12年に制定された「社会福祉法人会計基準」(以下「新会計基準」と称する)に的を絞って福祉経営会計の構造について考察してみることにする。

2. 新会計基準のフレームワーク

(1) 新会計基準と経理規程の制定

経理規程準則では画一的に規制された経理規程を持つことを義務づけていたが、社会福祉法人の会計原則や計算書類に係わる規則は存在しなかった。そこで、新会計基準では、会計原則、法令・規則、経理規程について制定した。

まず、一般企業を対象として「企業会計原則」があるが、新会計基準にも同じような性格を有する会計原則が定められた。この会計原則は、実務で一般的に行われている会計処理のうち、普遍妥当と認められている会計方法を集約したものである。ついで、たとえば、株主総会のための計算書類について商法・計算書類規則があるように、新会計基準にも、その内容を補足したり明瞭にするため、一定の法制度に基づいた計算書類等を作成するよう法令や規則で定めた³⁾。さらに、一つの会計事実について、複数の会計処理方法や計算書類の作成方法が容認されるケースがある。そこで、各福祉法人がどのような選択をするのかを内規として明確にする必要があり、それを各法人でまとめたものが経理規程になる。

このように新会計基準では、会計原則、会計

処理の方法や計算書類の作成方法に係わる規則、各法人がそれぞれ経理規程の内容を規定するよう定めた⁴⁾。

(2) 新会計基準の基本理念とその展開

新会計基準の理念は、平成12年社援第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」において示されている。すなわち、新会計基準は、第1に、法人単位での経営を前提とし、その経営状況が把握できるものとする、第2に、効率性を反映するため損益計算的思考の導入を図ること、第3に、公益性を念頭においたものとする、第4に、自主的に取引・経営状況を適切に記録・表示する事項を定めるものとするの4つの基本理念を挙げている。

かかる理念のもと、新会計基準では、さらに具体的な内容について明らかにしている。

まず第1に、公益事業および収益事業については別として、会計単位は施設ごととせず、法人全体での資産、負債等の状況を把握できるような会計単位とすること、そして、法人本部および社会福祉事業ごとの経営状況が把握できるように、会計単位の内部に経理区分を設けることを挙げている。ついで第2に、資金の収支計算のみでなく、純資産の増減計算を行なうことにより、コスト管理、経営成績が明らかになるよう損益計算的思考の導入や、固定資産の減価に基づく貸借対照表上の資産価値を適切に評価・表示するため、また減価償却費として支出に計上するため減価償却制度を導入すべきことを挙げている。

そして第3に、計算書類の体系として支払資金の収入、支出の内容を明らかにするために作成される資金収支計算書、法人の事業活動の成果を明らかにするために作成される事業活動収支計算書、法人の財政状態を明らかにし、資産の部、負債の部及び純資産の部から構成される貸

を与えるものである。具体的には、①有価証券
・ 等資産の評価方法や引当金の計上基準等の重要な会計方針、②会計方針を変更したときの理由や変更による影響額、③基本財産の増減の内容や金額、④国庫補助金等特別積立金を取り崩したときの理由や金額、⑤担保に供されている資産の種類・金額、担保されている債務等の種類・金額、⑥後発事象で翌会計年度以降の財政および活動に重要な影響を与える事象がある場合のその内容や影響額、⑦その他財政および活動の状況を明らかにするために必要な事項などが注記として挙げられる。

第6章の第6号様式として示されている財産目録は、貸借対照表の区分に準じ、各会計年度末のすべての資産、負債の名称、数量、金額等を詳細に表示したものである。当然のこと財産目録の金額は、貸借対照表の同一金額となる。

新会計基準の最後には、企業会計原則同様、会計基準本文を補うものとしての会計基準注解が記載されている。この会計基準注解として、①重要性の原則の適用、②計算書類の作成、③支払資金、④共通収入支出の配分、⑤実現主義の原則の適用、⑥棚卸資産の評価方法、⑦有価証券の評価、⑧減価償却費の計算方法、⑨徴収不能額の引当、⑩退職債務の引当、⑪その他の引当、⑫基本金への組入れおよび国庫補助金等特別積立金への積立て、⑬国庫補助金等特別積立金の取崩額、⑭流動資産・固定資産の区分および流動負債・固定負債の区分、⑮重要な会計方針の開示、⑯重要な後発事象、⑰その他、財政および活動の状況を明らかにするために必要な事項についての説明が付されている。

3. 社会福祉法人会計の生成と発展

社会福祉法人の形態は、その時代時代の社会の動向の中でその在り様が変わってきた。同様に、社会福祉法人の会計も、その時々の社会福

祉法人の在り方に応じて変化してきた。

(1) 社会福祉法人の生成過程と措置委託制度

児童福祉、障害者福祉、高齢者福祉、介護福祉といった社会福祉事業は、戦後形成され、昭和20年代にそれに見合った法整備がなされた。すなわち、児童福祉法、身体障害者福祉法、生活保護法、社会福祉事業法といった諸法の制定である。

いうまでもないが、「社会福祉法人」とは、社会福祉法第22条において社会福祉事業を行うことを目的として、この法律に定めるところにより設立された法人である。しかし、昭和20年代の社会福祉法人は、慈善事業的な個人資産の提供により事業施設が設立され、運営がされるものとしてスタートした。かかる運営には自ずと限界があり、児童福祉法、身体障害者福祉法の改正や老人福祉法の制定等がなされ、「措置委託制度」が導入されるに至った。

措置委託制度とは、社会的弱者の救済という立場から、行政がいろいろな社会福祉施設にその措置を委託し、施設を運営する形態に変更され、社会福祉事業の充実が図られた。この制度の下、社会福祉法人は、その被措置者を行政から割り当てられる一方、その事業費用としての「措置費」を支給された。他方、このような措置委託制度下で、被措置者の入所は行政がその決定権をもち、被措置者には施設の選択権もなく、被措置者に要する費用は措置費として行政からすべて支給され、そして、その措置費の使途に厳しい制限がつけられた。つまり、「措置費」は、社会福祉法人に対して支給されたものではなく、施設が行政の一部と見なされ、行政がなすべき代行事業の費用と考えられているところにその特徴がある。

(2) 措置委託制度における会計システム

借対照表、会計年度末における資産および負債を詳細に表示するために作成される財産目録、資金収支計算内訳表、事業活動収支計算内訳表の作成を挙げている。

新会計基準がこのような理念のもと展開されることにより、社会福祉法人が当該事業を適切に実施するのみならず、経営の強化や透明性の確保に貢献することが期待されることになる。

（３）新会計基準の要約

社会福祉法人会計基準は、次の６章と注解からなりたっている。

第１章総則には、社会福祉法人会計の基準、公益事業会計及び収益事業会計、会計の原則、経理区分、総額表示、計算書類について規定されている。

社会福祉法人会計の基準では、社会福祉法人会計基準により会計処理、財産目録、貸借対照表、収支計算書を作成することを、ついで、公益事業会計および収益事業会計では公益事業や収益事業は、それぞれ独立した会計単位とするを、会計の原則として真実性の原則、正規の簿記の原則、明瞭性の原則、継続性の原則を挙げている。さらに、法人本部、社会福祉事業ごとの経理区分を設け、収支計算を行なうことを、そして、計算書類に記載する金額は原則として総額表示することを、最後に、社会福祉法人が作成する計算書類は、資金収支計算書、事業活動収支計算書ならびにその内訳表、貸借対照表及び財産目録等の計算書類から成っているとの規定がされている。

第２章は、資金収支計算および資金収支計算書等に関する規程になっている。資金収支計算を実施することにより、各会計年度の支払資金の収入・支出の内容を明らかにするとともに、収入としての流動資産と支出としての流動負債（引当金を除く）、そしてその差額を算出する。

この資金収支計算の結果は資金収支計算書（その様式は第１号様式として、科目については別表１に示されている。）に記載され、経常活動による収支、施設整備等による収支や財務活動による収支に区分し、予算額と決算額を対比して記載する。

第３章は、事業活動収支計算および事業活動収支計算書等に関する規程になっている。事業活動収支計算を実施することにより、各会計年度の事業活動の成果を明らかにするとともに、純資産を増減させる収入および支出の計算をすることになる。この事業活動収支計算の結果は、事業活動収支計算書に記載される。この事業活動収支計算書（その様式は第３号様式として、科目については別表２に示されている。）は、事業活動収支の部・事業活動外収支の部・特別収支の部および繰越活動収支差額の部に区分し、前年度決算額と本年度決算額とを対比して記載する。

第４章は、各会計年度末の資産、負債および純資産の状態を明らかにするため貸借対照表の作成を義務づけている。貸借対照表は、資産の評価、減価償却、引当金、基本金および積立金の処理を明確にするとともに、資産の部には流動資産・固定資産に、負債の部には流動負債・固定負債に区分し、様式を第５号様式として、科目については別表３に示している。その具体的な処理方法は、従来からの経理規程準則とは異なっている。固定資産は減価償却費を控除した金額で記載することや、引当金は当該会計年度及びそれ以前の負担に属する未確定の支出の合理的な見積り額で記載することや、純資産は基本金・国庫補助金等特別積立金・その他の積立金・次期繰越活動収支差額を記載すること等が指摘できる。

第５章は、計算書類の注記についてであり、企業会計同様、計算書類の利用者に有用な情報

措置費は公費であることから、その使途が目的どおりであったかどうかは問題になる。したがって、措置委託制度下の社会福祉法人の会計の目的は、措置費という公費が適切に使われたかどうかという点にあり、その特徴は、収支会計、施設会計、行政指導にある。

まず、収支会計とは、措置費がいくら支給され、いかに使ったのかを把握するための収支の会計をいう。収支とは、支払資金の収入および支出ですが、具体的には、流動資産および流動負債（引当金を除く）とその残高（流動資産－流動負債）で示される。（一般の企業会計ではこれは、運転資金に相当する。）

次いで、施設会計ですが、社会福祉法人の措置費は、各社会福祉事業ごとに支給される。したがって、措置費は、社会福祉事業単位ごとに会計処理がなされなければなりません。たとえば、ある社会福祉法人が養護施設と身障者施設を運営している場合、措置費はそれぞれの事業施設に対してある額が支給され、各事業単位が予算通りに執行することを要求され、施設間の流用は認められないことになる。また、措置費が社会福祉法人の本部会計に組み入れられることも認められないことになる。かように、本部会計と各施設会計は、経理を区分する必要がある。なお、経理規程準則では、措置費の収入と支出を各施設ごとに処理することを前提にしておき、法人経営を念頭においていない会計システムといえる。

さらに、経理規程準則においては、「会計は、主として措置費等公的資金の収支を明確にし、その受託責任を明らかにすることを基本的な目的とする」と明記している。

このことから明らかなように、措置委託制度下の社会福祉施設は、措置費の支給・執行をすることから、いろいろな行政指導を受けざるをえない。細部に至るまでの行政指導がなされ、

個々の社会福祉法人による裁量の余地はないといっても差し支えない。

（３）新しい社会福祉法人の生成

日本の現状は、高齢化が進み、社会福祉需要は増大の一途を辿っている。しかし、その財源確保をどうするのか、その支出のスリム化をどうするのか等問題は山積している。かかる流れの中で、平成12年からスタートした介護保険制度の導入は、社会福祉制度のあり方についてのある種の構造改革が進められる端緒になったことは事実である。社会福祉制度の中にはじめて競争の原理が持ち込まれ、新しい社会福祉法人の生成の契機になった制度にほかならない。

「利用者の立場に立った社会福祉制度の構築」や「サービスの質の向上」等を盛り込んだ平成12年の社会福祉事業法の改正にともなう社会福祉法の整備を始め、平成10年の児童福祉法の施行、平成12年の介護保険制度のスタート、平成15年の障害者施設関連法の改正等を通し、新しい社会福祉法人の出現をもたらした。これらの法改正は、「措置制度の撤廃」を目論みつつ、利用者と施設との直接契約制度、従来の社会福祉法人にとっての措置費・運営委託費を報酬に変えていくことにあった。たとえば、介護保険制度の導入は、利用者が施設やサービスを選択・利用し、施設はその利用に対する報酬を受け取る市場原理に基づいた利用制度への移行をもたらすと同時に、社会福祉法人以外の民間営利企業の参入も促した。従来の介護老人福祉施設では行政が利用者やサービス内容のすべてを決定していたことと比べれば、大きな違いといえる。措置制度下の行政から解き放たれ、今後は、運営の弾力化や経営努力が求められる制度への転換がなされ、「措置」から「契約」へ、「施設運営」から「法人経営」へと社会福祉法人が生まれ変わるそんな時代になったといえる。今後の社会福祉法人は、民間企業と

同じく市場での競争世界に踏み込まざるを得ず、そこに、これからいかに社会福祉法人の経営をなすべきかを問われることになる。

かかる現状を前提とした社会福祉法人では、当然のこととして会計制度も変更され、平成12年に社援第310号で通知された「新会計基準」(社会福祉法人会計基準)が導入された。新しい社会福祉法人の会計が、措置委託制度下の会計と異なる点は、損益計算の考え方が取り入れられた点をあげることができる。この損益計算の考え方は、資産から負債を控除した純資産の期中における増減原因を明らかにするという点にあり、具体的には、減価償却制度の導入や施設単位の会計から法人単位の会計などが挙げらる。

この損益計算を取り込んだ会計システムは、期首・期末の貸借対照表の純資産額の差額が、純資産増減原因別内訳表(損益計算書)の収入(純資産 増加内訳項目)と支出(純資産減少内訳項目)の差額に一致する構造になっている。

(4) 新しい社会福祉法人会計における会計概念

社会福祉法人が転換期にあるなか、社会福祉法人会計も過渡期的なものといわざるを得ない。そこで、新会計基準における特徴といえるべき会計概念については、計算書類、資金概念、会計単位と経理区分、行政指導等が挙げられる。

社会福祉法44条は、社会福祉法人会計において作成すべき計算書類として、貸借対照表、資金収支計算書、事業活動収支計算書、財産目録の4つの財務諸表を挙げている⁵⁾。新会計基準は、社会福祉法の定める「収支計算書」を、本来なら資金収支計算書と損益計算書にすべきところを、資金収支計算書と事業活動収支計算書とにしている。これは、社会福祉法の理念に沿った名称と思われる。

ついで、社会福祉法人の資金概念は、流動資

産と流動負債の差額としており、運転資金をもって資金概念と解しており、経理規程準則における資金概念(繰越金)にほかならない。他方、企業会計での資金概念は、一般には現金及び現金等価物と解されていること、キャッシュ・フローを明らかにしている点での異なった概念となっている。しかし、社会福祉法人では、前述のように資金イコール運転資金と考えているため、資金収支計算書と事業活動収支計算書の役割が不明確になっている。おそらく、これは、経理規程基準の影響を新会計基準は受けているのではないかと考える。

さらに会計単位・経理区分についていえば、たとえば、ある社会福祉法人が法人本部、A施設、B施設からなっていると仮定する。この場合、社会福祉法人会計では、法人全体を会計単位として、個々の単位を細目としての経理区分が設けられることになる。法人本部、A施設、B施設全体を会計単位として貸借対照表を作成する。また、経理区分単位として法人本部の、A施設の、B施設のそれぞれの資金収支計算書および事業活動収支計算書を作成する。

最後に、社会福祉法人が大きく変わったとはいえ、その公益性は依然として高く、さらに公的補助もあり、その使途に関しての行政指導は避けられない。行政指導が資金使途に限定されるのであれば問題はさほどのことはないが、公的補助が社会福祉法人の実体にも深く関係していることもあり、その指導が会計実務にまで及ぶことが少なくない。この点が社会福祉法人会計を純粋な会計問題として取り扱いないところに当該会計に大きな影を落としているし、同会計を難解なものにしている。

4. 福祉経営会計システムにおける計算構造

社会福祉法人は、資金収支計算書及びこれに附属する資金収支内訳表、事業活動収支計算書及びこれに附属する事業活動収支内訳表、貸借対照表、財産目録を作成すべき計算書類として、新会計基準第6条に義務づけている⁶⁾。

(1) 貸借対照表

企業会計に限らず社会福祉法人会計においても、貸借対照表は作成される。貸借対照表は、財政状態の表示のため作成されるが、元来の意味は、財産の管理にあった。

財産としての色々な資産が貸借対照表の借方に表示されている。他方、これらの資産はどのように調達されたのかが貸借対照表の貸し方に表示されている。すなわち、社会福祉法人としての基本財産としての寄付、借入金等による調達によるものであり、前者は返済義務のない純資産であり、後者は返済義務のある負債である。

社会福祉法人の貸借対照表は、「資産」と「負債・純資産」を一覧表にした計算表である。この貸借対照表には、借方に流動資産や基本財産などを中身とする固定資産が計上され、そして、貸方に負債としての流動負債・固定負債や純資産としての基本金・国庫補助金等特別積立金・その他の積立金・次期繰越活動収支差額が計上される構造になっている。

貸借対照表において、従来の措置費制度のもとでは、固定資産と基本金が同額になるよう対応させていた。過去の社会福祉法人会計の特色であった点である。しかし、新会計基準のもとでの貸借対照表は、企業会計同様、借方全体と貸方全体が対応する構造に変更されたが、個々の資産と負債・純資産を構成する項目が一致することはない。

この貸借対照表の見方については、二様の見方が見て取れる。まず、貸借対照表の上部構造部分は、借方においては1年以内に支払資金に

なる流動資産から構成され、貸方においては1年以内に支払資金が必要になる流動負債から構成される。そしてこの貸借差額が支払資金残高であり、短期的な支払能力を示すことになる⁷⁾。ここで注意しなければならない点は、資産の中に徴収不能な項目があることや、未払金の計上漏れ、流動負債と固定負債の切り替えなどの問題があることである。

次に、貸借対照表の下部構造部分は、借方が固定化した資金額を表す固定資産から構成され、貸方は1年以内には支払い不要な固定負債と支払い不要な純資産から構成される。固定資産が多いことは、資産効率の悪さを表すものであり、また、この額が固定負債と純資産の合計額を超えているようならば、支払資金残高のマイナスを意味し、資金繰りの悪さに繋がっていく。そして、純資産が少ない場合、固定負債に対する将来の返済財源の問題にもなってくる。資産・負債の多寡がどうあれ、純資産を増やす方向での経営努力が注がれるべきである。

さらに、望ましい貸借対照表は、社会福祉事業に必要な資産を確保しながら、その額を抑えること、また、短期的にも長期的にも負債を減らすことにあられると思われる。

最後に貸借対照表の様式だが、新会計基準の「第5号様式」として示しておく⁸⁾。

(2) 資金収支計算書

新会計基準の第7条では、「社会福祉法人は、毎会計年度、支払い資金の収入及び支出の内容を明らかにするため、資金収支計算を行わなければならない。」と規定している。この規定のもと作成される計算書が資金収支計算書にほかならない。

支払資金の残高が把握できる貸借対照表からも資金収支計算は可能である。一会計期間の期首・期末貸借対照表から、支払資金や純資産が

いくら増減したかをストックの比較というかたちで、結果的に計算することができる。しかし、かかる計算では、その内容は、いかなる理由により支払資金や純資産が増減したかは明らかにではない。いわゆるストック概念としての支払資金や純資産であり、フロー概念としてのものではないからである。そこで、支払資金の増減内容を明らかにするため、フローの内容を明らかにする収支計算書としての資金収支計算書を作成する必要がでてくる。

かかる貸借対照表と資金収支計算書に関する会計システムの構造は、まず、期首・期末の貸借対照表における純資産の増減額が当期資金収支差額として把握できる。そして、資金収支計算書における収入（支払資金増加項目）と支出（支払資金減少項目）の差額たる当期資金収支差額が算出されるが、両者（貸借対照表と資金収支計算書）の資金収支差額は一致する。

資金収支計算書とは、どのような支払資金の増加原因・減少原因があったのか、そして当該期間の増減額を計算するものである。しかし、資金収支計算書は、支払資金の収支を総括的に把握しただけでは、資金収支差額の発生原因を明らかにすることはできない。たとえば、社会福祉事業での支払資金は減少したものの、借入金によって資金が増え、全体として支払資金が増加した場合では、それは健全な増加とはいえないからである。したがって、資金収支の増減を活動区分ごとに明らかにするため、新会計基準では、資金収支計算書を経常活動による収支、施設整備等による収支、財務活動による収支に区分して計算するよう規定している。

新会計基準に基づく資金収支計算書の記載内容は次のようになる⁹⁾。

- ①経常活動による収支には、経常的な事業活動による収入・支出と経常活動資金収支差額の記載

②施設整備等による収支には、固定資産の取得による支出・売却による収入、施設整備等補助金や寄付金収入、公益事業会計・収益事業会計への元入金の拠出による支出、施設整備等資金収支差額の記載。

③財務活動による収支には、資金の借入・返済、預金の積立・取崩し、投資有価証券の購入・売却等資金の運用に関わる収入・支出、財務活動資金収支差額の記載。

資金収支計算書は、資金収支差額を見るだけではその社会福祉法人の支払資金についての状況を十分に把握することはできない。それは、法人全体の資金収支が、経常活動による資金収支、施設整備等による資金収支、財務活動による資金収支から成っているからである。後二者の資金収支は、ある意味で一時的な資金収支であり、設備投資をしたり、借入金などをすれば、社会福祉法人の資金は大きく変動することになる。

社会福祉法人における経常活動は継続的に行われ、そこから資金収支は絶えることなく増減を繰り返していく。経常活動からもたらされる資金収支は、社会福祉法人の長期的に安定的な資金状態を維持する活動であることから、資金収支計算書を見る上で、最も重要な指標と見て差し支えない。

最後に、資金収支計算書の様式だが、新会計基準の「第1号様式」として示めしておく¹⁰⁾。

（3）事業活動収支計算書

新会計基準では、事業活動収支計算の作成につき、社会福祉法人は、毎会計年度、当該会計年度の事業活動の成果（純資産の増加）を明らかにするため、事業活動収支計算を行なわなければならないと規定している。

前述したように、資金収支計算書は、支払資金の増減原因別の内容に関する計算表であるの

に対して、事業活動収支計算書は、純資産の増減原因別の内容を明らかにする計算表であり、両者とも収支計算をするわけだが、しかし、増減計算をしている対象が異なる。当然のこととして、計算書の持つ意味も異なってくる。

たとえば、固定資産の取得は支払資金が減少し、資金収支計算書に支出として計上されるが、純資産は資産の増加と資産の減少が発生することからその増減ないので事業活動収支計算書には計上されない。また、減価償却費については費用の発生はあるものの、支出はないことから支払資金に影響を与えないので資金収支計算書には計上されないが、純資産の減少が起これるので事業活動収支計算書にはかかる資産の減少額が計上されることになる。さらに、介護保険料収入や人件費支出などは、資金の増減をもたらす、かつ純資産の増減要因となるので、両者の計算書に計上されることになる。

事業活動収支計算書は、純資産を示すべき資産と負債との差額を結果的に示すことになり、その会計年度の純資産の増減額を当期活動収支差額として計上する。これは、企業会計でいう当期利益にあたる。なお、事業活動収支計算書は貸借対照表とは無縁ではない。その関係は、期首・期末の貸借対照表の純資産額の差額たる当期活動収支差額は、事業活動収支計算書の貸借差額たる当期活動収支差額と一致する。

ところで、事業活動収支計算書は、収入・支出の全体の把握をもって当期活動収支差額の発生原因を明らかにすることはできない。それゆえ、事業活動収支計算書は、当期活動収支差額の発生原因を把握するため、事業活動収支の部、事業活動外収支の部、特別収支の部、繰越活動収支差額の部の4つの構造区分を設けた。

まず、事業活動収支の部には、事業活動による収入・国庫補助金等特別積立金取崩額¹¹⁾・支出を記載して事業活動収支差額を記載する。

ついで、事業活動外収支の部には、受取利息、配当金、借入金利息、有価証券売却損益等、収益事業など他の会計単位からの収入、経理区分間の繰入れによる収入・支出、事業活動以外の原因による収入・支出を記載し、事業活動外収支差額を記載するとともに、この事業活動外収支差額に前述の事業活動収支差額を加算した経常収支差額を記載する。

さらに、特別収支の部には、寄附金¹²⁾、国庫補助金¹³⁾、固定資産売却等損益、臨時的な収支を記載し、国庫補助金等特別積立金の取崩額¹⁴⁾を加算し、基本金の組入額や国庫補助金等特別積立金の積立額を減算して、特別収支差額を記載するとともに¹⁵⁾、この特別収支差額に経常収支差額を加算した当期活動収支差額を記載する。

最後に、繰越活動収支差額の部は、当期活動収支差額に前期繰越活動差額の合計額たる期末繰越活動収支差額に基本金や積立金の取崩額を加算し、基本金の組入額や積立金積立額を減算し、次期繰越活動収支差額を算定する。

事業活動収支計算書において一般企業の経常利益が重視されるのと同様、経常収支差額は、福祉法人の経常的な純資産の増殖能力を表しており、経営の安定性、成長性を見る指標として重要な概念である。経常収支差額は、事業活動収支と事業活動外収支からなっており、当然のこと事業活動収支で経常的に余剰が生じることが望まれている。この経常収支差額は、受取利息や支払利息にかかわる財務上の影響を受けるほか、減価償却費の影響も受けることになる。施設に関する減価償却費が事業活動支出に、その額に見合う国庫補助金等特別積立金取崩額が事業活動収支に計上された結果が、この経常収支差額のなかに含まれることになる。この金額のいかに、将来の施設更新のための資金蓄積に繋がってくる。一般企業で言う減価償却費の

自己金融機能にあたる。しかし、将来の施設更新時に、補助金の交付が見込めない場合、経常収支差額は、施設建替えに見合う額に相当する経常収支差額余剰を蓄積していない限り、施設の更新はできないことになる。

このような意味から、経常収支差額は、法人の将来を左右する重要な指標であり、資金部分でもある。社会福祉法人の構造改革が進む中、民間企業と同様、資本の蓄積を図る必要に迫られている。そのための経常収支差額の重要性はいうまでもない。

最後に、事業活動収支計算書の様式だが、新会計基準の第3号様式として示しておく¹⁶⁾。

5. むすびにかえて

本稿では社会福祉法人のあり方はいかにあるべきかという問題意識のもと、社会福祉法人の諸々の会計基準を見る中で検討・研究を試みてみたものである。

まず、社会福祉法人経理規程準則に始まり社会福祉法人会計基準における基本概念とその展開、そして、社会福祉法人会計基準の要約について考察してみた。ついで、社会福祉法人会計の生成過程としての措置委託制度とその生成過程、新しい社会福祉法人会計の理念などについての考察を試みた。さらに、社会福祉会計システムにおける計算構造としての貸借対照表、資金収支計算書、事業活動収支計算書について、それぞれの計算書が示す内容、計算構造、その見方、様式、計算書間の関係などについて考察してみた。

以上のような内容での検討・研究に留まり、まだ残された多くの福祉経営会計システムの問題がある。いろいろな社会福祉施設における新会計基準の対応への問題、実務的な側面からする会計処理実務や決算処理の問題、一般の企業会計とは異なる減価償却・引当金・積立金・基

本金・国庫補助金等に関する特殊処理の問題などがそうである。

これら問題については本稿では取り上げていないが、今後の研究課題として他日を期したいと思うところである。

〈注〉

1) 社会福祉事業といっても、その範囲は多種多様である。各種関係法令の下での第1種社会福祉事業、第2種社会福祉事業の記載施設および事業として次のようなものがある。

①生活保護法によれば第1種社会福祉事業として救済施設、更生施設、生計困難者生活扶助施設、生計困難者に助葬を行う事業がある。

②児童福祉法によれば第1種社会福祉事業として乳児院 母子生活支援施設、児童養護施設、知的障害児施設、知的障害児通園施設、盲ろうあ児施設、肢体不自由児施設、重症心身障害児施設、情緒障害児短期治療施設、児童自立支援施設があり、第2種社会福祉事業として児童居宅介護等事業、児童デイサービス事業、児童短期入所事業、障害児相談支援事業、児童自立生活援助事業、放課後児童健全育成事業、助産施設、保育所、児童厚生施設、児童家庭支援センター、児童福祉増進相談事業がある。

③老人福祉法によれば第1種社会福祉事業として養護老人ホーム、特別養護老人ホーム、軽費老人ホームがあり、第2種社会福祉事業として老人居宅介護等事業、老人デイサービス事業、老人短期入所事業、痴呆対応型老人共同生活援助事業、老人デイサービスセンター、老人短期入所施設、老人福祉センター、老人介護支援センターがある。

④身体障害者福祉法によれば第1種社会福祉事業として身体障害者更生施設、身体障害者療護施設、身体障害者福祉ホーム、身体障害者授産施設があり、第2種社会福祉事業として身体障害者居宅介護等事業、身体障害者デイサービス事業、身体障害者短期入所事業、身体障害者相談支援事業、手話通訳事業、身体障害者福祉センター、補装具製作施設、視聴覚障害者情緒提供施設、身体障害者更生相談事業がある。

⑤知的障害者福祉法によれば第1種社会福祉事業として知的障害者更生施設、知的障害者授産施設、知的障害者福祉ホーム、知的障害者通園寮があり、第2種社会福祉事業として知的障害者居宅介護等事業、知的障害者デイサービス事業、知的障害者短期入所事業、知的障害者地域生活援助事業、知的障害者相談支援事業、知的障害者デイサービスセンター、知的障害者更生相談事業がある。

⑥売春防止法によれば第1種社会福祉事業として婦人保護施設がある。

⑦母子及び寡婦によれば第2種社会福祉事業として母子家庭居宅等事業福祉法、寡婦居宅介護等事業、母子福祉施設、父子家庭居宅介護等事業がある。

⑧精神保健及び精神障害者福祉に関する法律によれば

第2種社会福祉事業として精神障害者社会復帰施設、精神障害者地域生活援助事業がある。

⑨その他として授産施設、生計困難者無利子低利融資事業、生計困難者に対し無料又は低廉料金による介護老人保健施設利用事業、隣保事業、福祉サービス利用援助事業がある。

2) その一例として、社会福祉法第44条第4項では、「社会福祉法人は、事業報告書、財産目録、貸借対照表及び収支計算書とこれに関する監事の意見を記載した書面を各事務所に備え置き、当該社会福祉法人が提供する福祉サービスの利用を希望する者その他の利害関係人からの請求があったときは閲覧に供すること」とされています。

3) かかる規則として、次のようなものが挙げられる。

①新会計基準関係の規則として、社会福祉法人会計基準の制定について、社会福祉法人における入札契約等の取扱いについて、社会福祉法人会計基準への移行に関する留意点について、社会福祉法人会計基準の制定等に伴う関係通知の改正について、などがある。

②介護関係の規則として、特別養護老人ホームにおける繰越金等の取扱い等について、指定介護老人福祉施設等に係る会計処理等の取扱いについて、指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針等の一部改正について、「社会福祉法人会計基準」及び指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針等の当面の運用について、「社会福祉法人会計基準」及び「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」の運用に関する疑義回答について、「社会福祉法人会計基準」及び「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」の運用に関する疑義回答の一部改正について、介護保険の給付対象事業における会計の区分について、などがある。

③保育関係の規則として、「保育所運営費の経理等について」の一部改正について、「保育所運営費の経理等について」の一部改正について、「保育所運営費の経理等について」の運用等について、保育所における社会福祉法人会計基準の適用について、「児童福祉法による保育所運営費国庫負担金について」通知の施行について、高額繰越金等を有する施設に対する民間施設給与等改善費加算の停止について、などがある。

④措置関係の規則として、社会福祉法人が経営する社会福祉施設における運営費の運用及び指導について、「社会福祉施設における民間施設給与等改善費の取扱いについて」の一部改正について、措置費(運営費)支弁対象施設における社会福祉法人会計基準の適用について、などがある。

⑤授産、支援費関係の規則として、授産施設会計基

準の制定について、授産施設会計基準に係る取扱いについて、身体障害者更生施設等における繰越金等の取扱い等について、特定日常生活費等の取扱いについて、などがある。

- 4) 新会計基準第1条第2項では、「社会福祉法人は、この基準に基づき、会計処理のために必要な事項について経理規程を作成しなければならない。」と規定しています。
- 5) 社会福祉法44条
 - ①社会福祉法人の会計年度は、4月1日に始まり、翌年3月31日に終わるものとする。
 - ②社会福祉法人は、毎会計年度終了後2ヶ月以内に事業報告書、財産目録、貸借対照表及び収支計算書を作成しなければならない。
 - ③理事は、前項の書類を監事に提出しなければならない。
 - ④社会福祉法人は、第2項の書類及びこれに関する監事の意見を記載した書面を各事務所に備えて置き、当該社会福祉法人が提供する福祉サービスの利用を希望する者その他の利害関係人から請求があった場合には、正当な理由がある場合を除いて、これを閲覧に供しなければならない。
- 6) 公益事業及び収益事業に関する会計は、独立した会計単位としなければならないので、これらの計算書類は、各会計単位ごとに作成することになります。しかし、財産目録については、法人全体のものを作成することができることになっています（「新会計基準」注解2）。
- 7) この「支払資金残高」を従来の経理規程準則では、「繰越金」と称していた。
- 8) 付表1
- 9) 新会計基準（資金収支計算書の記載方法）第10条
- 10) 付表2
- 11) 第34条 国庫補助金等特別積立金は、毎会計年度、国庫補助金等により取得した資産の減価償却費のうち国庫補助金等に相当する額を取り崩すものとする。
- 12) 第31条 基本金には、社会福祉法人が事業活動を継続するために維持すべきものとして収受した次の金額を計上するものとする。（「新会計基準」注解12）
 - ①社会福祉法人の設立並びに施設の創設及び増築等のために基本財産等(固定資産に限る。)を取得すべきものとして指定された寄附金の額
 - ②前号の資産の取得に係る借入金の償還に充てるものとして指定された寄附金の額
 - ③施設の創設及び増築等のために保持すべき運転資金として収受した寄附金の額
- 13) 第33条 国庫補助金等特別積立金には、施設の創設及び増築等のために基本財産等(固定資産に限る。)

を取得すべきものとして国又は地方公共団体等から拠出された補助金、助成金等を計上するものとする。（「新会計基準」注解12）

- 14) 第34条 2 前条の国庫補助金等特別積立金の積立ての対象となった基本財産等が廃棄され又は売却された場合には、当該資産に相当する国庫補助金等特別積立金を取り崩すものとする。
- 15) かかる特別収支の部に計上される諸項目に関する一連の会計処理は、「新会計基準」の「注解」に次のような指針が示されている。
（「新会計基準」注解12）基本金への組入れ及び国庫補助金等特別積立金への積立てについて
会計基準第31条に規定する基本金への組入れは、同条第1号から第3号までに規定する寄附金を事業活動収支計算書の特別収入に計上した後、その収入に相当する額を基本金組入額として特別支出に計上して行う。
また、会計基準第33条に規定する国庫補助金等特別積立金の積立ては、同条に規定する国庫補助金等の収入額を事業活動収支計算書の特別収入に計上した後、その収入に相当する額を国庫補助金等特別積立金積立額として特別支出に計上して行う。
（「新会計基準」注解13）国庫補助金等特別積立金の取崩額について
国庫補助金等特別積立金は、基本財産又は特定の固定資産を取得すべきものとして国又は地方公共団体から拠出された国庫補助金等に基づいて積み立てられたものであり、当該国庫補助金等の目的は、社会福祉法人の資産取得のための負担を軽減することを通して、社会福祉法人が経営する施設等の利用者の負担を軽減することにある。したがって、国庫補助金等特別積立金は、毎会計年度において、固定資産の減価償却費のうち当該国庫補助金等によって取得された部分に相当する額を取り崩し、事業活動収支計算書の事業活動収入に計上しなければならない。また、国庫補助金等の対象となった基本財産又はその他の固定資産が廃棄または売却された場合には、当該資産に相当する国庫補助金等特別積立金の取崩額を、事業活動収支計算書の特別収入に計上する。
- 16) 付表3

参考文献

- 『社会福祉法人会計基準関係資料集』全国社会福祉協議会編、2004年
- 『社会福祉法人会計規則集』日本介護支援協会監修、2005年
- 『社会福祉法人の決算制度と決算書の作り方』辻・本郷税理士法人、2001年
- 『社会福祉法人の会計実務』総合福祉研究会編、2002年
- 斎藤力夫監修『社会福祉法人の会計と税務の要点』税務経理協会、2004年
- 塩原修蔵・岩波一泰『社会福祉法人の会計・税務・監査』税務研究会出版局、2005年
- 『社会福祉法人の新しい簿記会計の基礎～入門ワークブック～』総合福祉研究会編、2001年
- 『社会福祉法人会計簿記ワークブック』社会福祉法人会計簿記テキスト作成委員会編、2004年
- 木村春男『図解でわかる社会福祉法人会計基準』中央法規、2001年
- 沼中健『社会福祉法人会計基準の徹底解説』河出書房新社、2003年
- 川原邦彦『福祉経営Q&A』全国社会福祉協議会、2001年
- 『わかりやすい福祉経営』YNI総合コンサルティンググループ編、2004年
- 宇山勝儀編著『社会福祉施設経営論』光生館、2005年
- 渡辺孝雄・服部治・小島理市編著『福祉産業経営』同文館出版、2004年
- 角瀬保雄・川口清史編著『非営利・共同組織の経営』ミネルヴァ書房、1999年

付表1 貸借対照表

貸 借 対 照 表

平成〇年〇月〇日現在

第5号様式

資 産 の 部				負 債 の 部			
	当年度末	前年度末	増 減		当年度末	前年度末	増 減
流動資産				流動負債			
現金貯金				短期運営資金借入金			
有価証券				未払金			
未収金				預り金			
貯蔵品				前受金			
立替金				仮受金			
前払金				〇〇引当金			
短期貸付金				その他の流動負債			
仮払金							
その他の流動資産							
固定資産				固定負債			
基本財産				設備資金借入金			
建物				長期運営資金借入金			
土地				退職給与引当金			
基本財産特定預金				〇〇引当金			
その他の固定資産				負債の部合計			
建物				純 資 産 の 部			
増築物				基本金			
機械及び装置				基本金			
車輛運搬具				国庫補助金等特別積立金			
器具及び備品				その他の積立金			
土地				〇〇積立金			
建設仮勘定							
権利				次期繰越活動収支差額			
投資有価証券				次期繰越活動収支差額			
長期貸付金				(うち当期活動収支差額)			
公益事業会計元入金							
収益事業会計元入金				純資産の部合計			
措置施設繰越特定預金							
〇〇積立預金							
その他の固定資産							
資産の部合計				負債及び純資産の部合計			

脚注

1. 減価償却費の累計額 * * * 円
2. 徴収不能引当金の額 * * * 円

付表2 資金収支計算書

資 金 収 支 計 算 書

(自)平成〇年〇月〇日 (至)平成〇年〇月〇日

第1号様式

勘定科目			予算	決算	差異	備考
経常活動による収支	収入	介護保険収入 利用料収入 措置費収入 運営費収入 私的契約利用料収入 〇〇事業収入 経営経費補助金収入 寄附金収入 雑収入 借入金利息補助金収入 受取利息配当金収入 会計単位間繰入金収入 経理区分間繰入金収入				
		経常収入計(1)				
	支出	人件費支出 事務費支出 事業費支出 借入金利息支出 経理区分間繰入金支出				
		経常支出計(2)				
	経常活動資金収支差額(3) = (1) - (2)					
施設整備等による収支	収入	施設整備等補助金収入 施設整備等寄附金収入 固定資産売却収入				
		施設整備等収入計(4)				
	支出	固定資産取得支出 元入金支出				
		施設整備等支出計(5)				
施設整備等資金収支差額(6) = (4) - (5)						
財務活動による収支	収入	借入金収入 投資有価証券売却収入 借入金元金償還補助金収入 積立預金取崩収入 その他の収入				
		財務収入計(7)				
	支出	借入金元金償還金支出 投資有価証券取得支出 積立預金積立支出 その他の支出 流動資産評価減等による資金減少額等				
		財務支出計(8)				
財務活動資金収支差額(9) = (7) - (8)						
予備費(10)						
当期資金収支差額合計(11) = (3) + (6) + (9) - (10)						
当期末支払資金残高(12)						
当期末支払資金残高(11) + (12)						

注) 予備費の使用額は、当該科目に振替えて記載する。

付表3 事業活動収支計算書

事業活動収支計算書

(自)平成〇年〇月〇日 (至)平成〇年〇月〇日

第3号様式

勘定科目			本年度決算	前年度決算	増減		
事業活動収支の部	収入	介護保険収入					
		利用料収入					
		措置費収入					
		運営費収入					
		私的契約利用料収入					
		〇〇事業収入					
		経営経費補助金収入					
		寄附金収入					
		雑収入					
		借入金元金償還補助金収入					
事業活動収支の部	支出	引当金戻入					
		国庫補助金等特別積立金取崩額					
		事業活動収入計(1)					
		人件費支出					
		事務費支出					
		事業費支出					
		減価償却費					
		徴収不能額					
		引当金繰入					
		事業活動支出計(2)					
事業活動収支差額(3) = (1) - (2)							
事業活動外収支の部	収入	借入金利息補助金収入					
		受取利息配当金収入					
		会計単位間繰入金収入					
		経理区分間繰入金収入					
		投資有価証券売却益(売却収入)					
		有価証券売却益(売却収入)					
		事業活動外収入計(4)					
		事業活動外収支の部	支出	借入金利息支出			
				経理区分間繰入金支出			
				投資有価証券売却損(売却原価)			
有価証券売却損(売却原価)							
資産評価損							
事業活動外支出計(5)							
事業活動外収支差額(6) = (4) - (5)							
経営収支差額(7) = (3) + (6)							
特別収支の部	収入			施設整備等補助金収入			
				施設整備等寄附金収入			
		固定資産売却益(売却収入)					
		国庫補助金等特別積立金取崩額					
		特別収入計(8)					
		特別収支の部	支出	基本金組入額			
				固定資産売却損・処分損(売却原価)			
				国庫補助金等特別積立金積立額			
				特別支出計(9)			
				特別収支差額(10) = (8) - (9)			
当期活動収支差額(11) = (7) + (10)							
繰越活動収支差額の部	繰越活動収支差額			前期繰越活動収支差額(12)			
				当期末繰越活動収支差額(13) = (11) + (12)			
				基本金取崩額(14)			
				基本金組入額(15)			
		その他の積立金取崩額(16)					
		その他の積立金積立額(17)					
		次期繰越活動収支差額(18) = (13) + (14) - (15) + (16) - (17)					

脚注：〇〇積立金取崩額のうち、〇〇円は、〇〇の支出に充てるために、〇〇積立金の目的外取崩額である。